

Audience publique du 21 octobre 2009

Recours formé par Monsieur ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Douanes et Accises
en matière de taxe sur les véhicules routiers

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24608 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juillet 2008 par Maître Gaston Vogel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Douanes et Accises du 11 avril 2008 portant rejet de sa réclamation contre la fixation de la taxe sur les véhicules routiers due à partir du 1^{er} janvier 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 décembre 2008 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Frédéric Mioli, en remplacement de Maître Gaston Vogel, et Monsieur le délégué du gouvernement Daniel Ruppert en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 avril 2009.

En date du 3 décembre 2007, Monsieur ... s'est vu notifier trois bulletins de fixation relatifs au recalcul de la taxe sur les véhicules routiers relatifs à trois voitures différentes.

Le 18 décembre 2007, le mandataire de Monsieur ... envoya un courrier au receveur du bureau des Recettes Autos de l'administration des Douanes et Accises, ci-après « le receveur », pour former opposition contre lesdits bulletins de fixation de la taxe sur les véhicules routiers, au motif que le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement, ci-après « le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 », sur lequel les bulletins seraient fondés, appliquerait, contrairement aux principes généraux du droit, une « *rétroactivité impossible* ».

Par courrier du 11 février 2008, le receveur rejeta l'opposition de Monsieur ... en les termes suivants :

« Votre lettre appelle le commentaire suivant :

- Comme la taxe s'appliquait à partir du 1^{er} janvier 2007 tandis que la loi date du 22 décembre 2006, le législateur avait prévu à l'article 59 de la loi que la régularisation de la taxe se fera pendant l'année 2007. De toute façon un recalcul de la taxe aurait toujours dû être prévu en raison de l'échéance annuelle de la taxe à un jour de l'année déterminé par la 1^{ère} mise en circulation ou par l'introduction sur le territoire d'un véhicule importé.

- Quant au paiement annuel en avance de la taxe, il y a lieu de préciser que l'émission du bulletin de fixation ainsi que la délivrance ultérieure de la vignette ne préjugent d'aucune façon une modification de la base légale.

- Vu que l'opposition, au nom de votre mandant, ne concerne pas le calcul de la taxe en soi mais plutôt l'opportunité de celle-ci, je vous invite donc, sur base de l'article 3 (6) dernier alinéa du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement, d'informer votre mandant à payer immédiatement la taxe due pour le véhicule immatriculé à son nom.

La présente est susceptible d'opposition auprès de Monsieur le Directeur des Douanes et Accises à Luxembourg (Direction des Douanes et Accises, BP 1605 à L-1016 Luxembourg) dans un délai de 10 jours ouvrables de sa réception moyennant lettre recommandée. »

En date du 26 février 2008, le mandataire de Monsieur ... s'adressa au directeur de l'administration des Douanes et Accises, ci-après « le directeur », pour former opposition contre la décision du receveur du 11 février 2008 aux motifs que le recalcul aurait un effet rétroactif et qu'il violerait le principe constitutionnel de l'égalité devant la loi et devant les charges publiques alors que le producteur-fabricant des véhicules serait épargné du paiement de la taxe.

Le 11 avril 2008, le directeur rejeta l'opposition de Monsieur ... en les termes et aux motifs suivants :

« En prenant référence à votre opposition à la décision du receveur du bureau recettes-autos concernant la fixation de la taxe sur les véhicules routiers rendue en date du 11 février 2008, j'ai l'honneur de vous faire tenir ma décision :

Considérant que tant la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (Mémorial A-N° 239 du 29 décembre 2006) que le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 portant exécution des mesures d'application de la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement (Mémorial A-N° 244 du 31 décembre 2006) sont entrés en vigueur le 1er janvier 2007 ;

Considérant que l'administration des douanes et accises a appliqué correctement les dispositions de la loi et du règlement grand-ducal sus visés en effectuant pour la période du 1^{er} janvier 2007 au 19 avril 2007 respectivement du 1^{er} janvier 2007 au 20 janvier 2008 un

recalcul du bulletin de fixation de la taxe sur les véhicules routiers pour les véhicules portant la plaque d'immatriculation RX 505 respectivement TT 12334.

Constatant après vérification que ces recalculs effectués sont corrects quant au calcul et exacts quant aux montants de ladite taxe;

Constatant pour le surplus qu'en vertu de vos observations votre opposition ne donne pas lieu à reconsidération du bulletin de fixation de la taxe sur les véhicules routiers pour l'année 2007;

Je confirme partant la décision du 11 février 2008 de Madame [...], receveur, dont copie se trouve jointe en annexe, et vous invite à vous acquitter sans délai, de la taxe due.

Il m'incombe de vous rappeler qu'en cas de non-paiement de la taxe, le recouvrement peut être exercé par toutes voies d'exécution conformément à l'article 53 de la loi du 22 décembre 2006 préqualifiée ci avant. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2008, Monsieur ... a fait introduire un recours contentieux contre la décision directoriale de rejet du 11 avril 2008.

Le délégué du gouvernement conteste en premier lieu la compétence du tribunal administratif pour connaître du recours contre la décision précitée du directeur. Il fait valoir à cet égard que la décision déférée serait une décision tant administrative qu'individuelle prise dans le cadre d'une procédure de recours contre les bulletins de fixation de la taxe sur les véhicules routiers organisée par l'article 3 (6) du règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 concernant la taxe sur les véhicules automoteurs à usage nécessairement limitée. Il estime que ni la loi du 22 décembre 2006 promouvant le maintien dans l'emploi et définissant des mesures spéciales en matière de sécurité sociale et de politique de l'environnement, ci-après « la loi du 22 décembre 2006 », ni le règlement d'application ne prévoiraient une procédure de recours contre les décisions rendues par le directeur en matière de taxe sur les véhicules automoteurs. D'autre part aucune autre loi spéciale en matière douanière ne réglerait explicitement ou par analogie la question des recours contre les décisions du directeur en la matière, de sorte qu'il conviendrait de se référer au droit commun pour analyser le mécanisme des recours contre les décisions directoriales précitées.

Le délégué du gouvernement expose à cet égard que le système juridique luxembourgeois au niveau du contentieux fiscal serait caractérisé par un dualisme juridictionnel. Certains litiges seraient attribués aux tribunaux civils et d'autres aux juridictions de l'ordre administratif. En effet, l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après « la loi du 7 novembre 1996 », limiterait la compétence des tribunaux administratifs en la matière aux impôts directs de l'Etat à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'administration des Douanes et Accises. Estimant que bien que la taxe sur les véhicules pourrait être qualifiée d'impôt direct, la compétence pour connaître des recours en matière de taxe sur les véhicules relèverait des tribunaux judiciaires dans la mesure où tant l'établissement que la perception de la taxe sur les véhicules auraient été confiés à l'administration des Douanes et Accises par la loi du 27 juillet 1993 portant organisation de l'administration des Douanes et Accises.

Le demandeur ne prend pas position par rapport à la question de la compétence du tribunal administratif pour connaître du recours introduit en date du 11 juillet 2008.

La première question que le tribunal sera amené à trancher est celle de savoir si une disposition légale spécifique confère au tribunal administratif une compétence *ratione materiae* pour connaître du recours contre les décisions directoriales en matière de taxe sur les véhicules telle qu'elle fut instaurée par la loi du 22 décembre 2006.

Force est de constater à cet égard que le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 organise en son article 3 (6) une procédure dérogatoire au droit commun pour contester la fixation de la taxe sur véhicules. En effet, l'article précité dispose : « *Si le débiteur de la taxe conteste le montant fixé en application de l'article 36 de la loi [du 22 décembre 2006] ou si en vertu de l'article 37(2) de la loi un taux plus favorable que celui indiqué sur le bulletin de fixation peut être appliqué, le débiteur de la taxe peut faire opposition auprès du receveur de l'Administration des douanes et accises compétent moyennant lettre recommandée endéans les dix jours ouvrables qui suivent l'envoi du bulletin de fixation de la taxe.*

Le receveur de l'administration peut renvoyer le réclamant auprès des autorités d'immatriculation pour réexamen des données techniques.

Par la suite, le receveur informe le débiteur de la taxe de sa décision. Cette décision est susceptible d'opposition auprès du Directeur des douanes et accises endéans les 10 jours ouvrables de sa réception moyennant lettre recommandée. »

En l'espèce, la procédure précitée a été suivie par le demandeur. En effet, tel qu'il a été relevé ci-avant, il a formé opposition en date 18 décembre 2007 contre les bulletins de fixation de la taxe sur les véhicules routiers auprès du receveur et contre la décision de ce dernier, datant du 1^{er} février 2008, il a fait opposition auprès du directeur en date du 26 février 2008.

Néanmoins, force est de constater que le règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 reste muet quand au recours qu'il y a lieu d'introduire contre la décision directoriale précitée.

Force est de constater d'autre part que la loi du 22 décembre 2006 ne contient pas non plus de dispositions expresses attribuant compétence au tribunal administratif pour connaître des décisions directoriales en matière de taxe sur les véhicules routiers.

S'il y a lieu de constater à ce sujet que l'article 58 de la loi du 22 décembre 2006 assimile les modalités de perception et de recouvrement de la taxe sur les véhicules, ainsi que les infractions en la matière, en tous points au droit d'accise, pour lequel une procédure particulière est prévue à l'article 57 de la loi modifiée du 27 juillet 1925 sur le régime fiscal des eaux-de-vie, ci-après « la loi du 27 juillet 1925 », attribuant compétence au tribunal administratif pour connaître de certaines décisions du directeur, le tribunal conclut néanmoins que cette procédure n'est pas applicable en l'espèce. En effet, l'article 58 de la loi du 22 décembre 2006, restreint l'assimilation de la taxe sur les véhicules au droit d'accise au niveau des modalités de perception et de recouvrement ainsi qu'aux infractions en cette matière et ne vise dès lors pas la fixation de la taxe, de sorte qu'il y a lieu de conclure, de concert avec le délégué du gouvernement, qu'aucune loi spéciale ne réglemente explicitement ou par analogie la question du recours contre les décisions du directeur en matière de taxe sur les véhicules routiers.

Partant, il convient de se référer au droit commun pour analyser la question de la compétence *ratione materiae* du tribunal administratif en matière de la taxe sur les véhicules routiers.

A cet égard, force est de constater qu'aux termes de l'article 95bis de la Constitution le tribunal administratif et la Cour administrative « *connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi* », de sorte que les juridictions prévues n'ont pas la plénitude de juridiction en matière de contribution mais uniquement une compétence d'attribution relative à des contestations ayant trait à certains impôts.¹

Partant, dans la mesure où la compétence du tribunal administratif pour connaître du contentieux fiscal est limitée aux cas lui attribués expressément par la loi, le tribunal administratif dispose d'une compétence d'exception en la matière. Force est dès lors de conclure que le contentieux fiscal non dévolu au tribunal administratif par la loi ne saurait rentrer dans son champ de compétence.

La compétence des juridictions administratives en matière fiscale, est réglée à l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 qui attribue au tribunal administratif la compétence de « *connaître des contestations relatives* :

a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et de Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et

b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires. »

Il s'ensuit qu'en vertu de l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996, la compétence du tribunal administratif se limite aux impôts directs de l'Etat et aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires. D'un autre côté, sont exclus de la compétence du tribunal administratif les impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et par l'administration des Douanes et Accises qui sont du ressort des juridictions de l'ordre judiciaire², statuant comme juridictions de droit commun.

En ce qui concerne la qualification de la taxe litigieuse, à savoir la taxe sur les véhicules routiers, force est de constater qu'elle ne saurait être qualifiée d'impôt communal ou de taxe communale au motif qu'elle est perçue au profit de l'Etat, de sorte que la compétence du tribunal administratif ne saurait être retenue à ce titre.

D'autre part, force est de constater que la taxe sur véhicules routiers a été qualifiée d'impôt assimilé aux impôts directs. En effet, dans les études fiscales de novembre 1979, l'auteur Jean Putz a considéré que : « *Depuis son établissement par la loi du 23 mai 1914 la taxe sur les véhicules automoteurs (originellement dénommée taxe sur les véhicules à moteur mécanique et par la suite taxe de la circulation) est destinée à compenser dans une certaine*

¹ Voir avis complémentaire du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et fiscal du 9 mai 1996, doc. parl. 3940^{Al}.

² Voir avis complémentaire du Conseil d'Etat sur le projet de loi portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et fiscal du 9 mai 1996, doc. parl. 3940^{Al}.

mesure la mise à disposition gratuite du réseau routier dont la construction et l'entretien sont pris en charge par les collectivités publiques. Mais nonobstant ce caractère de contribution compensatoire, la taxe sur les véhicules automoteurs ne peut être considérée a priori comme étant une taxe obligatoirement affectée à une dépense précise. Elle s'intègre plutôt dans le système fiscal luxembourgeois en tant qu'impôt assimilé aux impôts directs perçus au profit de l'Etat. »³

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que la taxe sur les véhicules routiers est à assimiler à un impôt direct.

Il n'en reste pas moins que l'établissement et la perception des taxes sur les véhicules routiers sont conférés à l'administration des Douanes et Accises. En effet, l'article 2 de la loi du 27 juillet 1993 attribuant des compétences nouvelles et modifiant les compétences actuelles de l'administration des Douanes et Accises concernant la fiscalité indirecte et les attributions policières, ci-après « la loi du 27 juillet 1993 », a transféré la compétence en matière de taxe sur les véhicules routiers de l'administration des Contributions directes à l'administration des Douanes et Accises. L'attribution de compétence précitée fut maintenue par la loi du 22 décembre 2006. L'article 58 de la loi du 22 décembre 2006 dispose en effet : « *L'Administration des douanes et accises est chargée de la fixation, de la perception et du remboursement de la taxe. L'Administration est également chargée de rechercher et de constater les infractions à la présente loi et à ses règlements d'exécution. [...]* ».

Il s'ensuit que bien que la taxe sur les véhicules routiers est à assimiler à un impôt direct, il n'en demeure pas moins que l'administration des Douanes et Accises est chargée de son établissement et de sa perception, de sorte que la compétence du tribunal administratif pour connaître des contestations y relatives est exclue par l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996. En effet, la compétence du tribunal administratif en cette matière est définie par rapport aux administrations auxquelles l'établissement et la perception de ces impôts ont été confiés. Partant, dans la mesure où l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 ne différencie pas selon que l'impôt à établir et à percevoir par l'administration des Douanes et Accises soit un impôt direct ou indirect, il y a lieu de conclure que toutes les contestations relatives aux impôts à percevoir et à établir par l'administration des Douanes et Accises sont exclues du champ de compétence du tribunal administratif.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le tribunal administratif est incompétent pour connaître du recours introduit contre la décision directoriale du 11 avril 2008.

³ Voir Jean Putz, *Le régime fiscal des véhicules automoteurs, Commentaire de la loi du 23 mars 1935 telle qu'elle a été modifiée dans la suite*, dans études fiscales, n° 59/60/61, novembre 1979, page 11.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation sinon en annulation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Douanes et Accises du 11 avril 2008 ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge

et lu à l'audience publique du 21 octobre 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21.10.2009

Le Greffier du Tribunal administratif